

Risposta n. 38/2026

OGGETTO: Società in accomandita semplice – decesso dei soci – accomandante e accomandatario – imputazione del reddito – ante e post liquidazione – art. 182 del TUIR – eredi – tassazione separata – art. 17, co. 1, lett. l), del TUIR – riserve in sospensione d'imposta – affrancamento straordinario ex art. 14 d.lgs. n. 192 del 2024

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Con istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, le persone fisiche PF1, PF2, PF3, PF4, PF5, PF6 e la società Alfa s.a.s. (di seguito, "Società" e, unitamente agli altri, "Istanti") chiedono un parere circa la corretta applicazione alla fattispecie di seguito descritta delle norme tributarie in materia di imputazione del reddito e di affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta ex articolo 14 del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192.

Gli Istanti dichiarano che la Società era partecipata, fino al [...] luglio 2024, da Tizio, che deteneva una quota del [...] per cento del capitale sociale e ricopriva la carica di socio accomandatario, e da Caia, moglie di Tizio, che deteneva una quota del [...] per cento del capitale sociale e ricopriva la carica di socio accomandante.

Gli Istanti rappresentano che, a seguito del decesso di Caia, avvenuto in data [...] luglio 2024, e conformemente a quanto disposto [...] d[a]llo statuto societario, in data [...] settembre 2024, previa autorizzazione del Giudice Tutelare [...], l'Amministratore di Sostegno di Tizio, ha dichiarato lo scioglimento della Società, provvedendo alla nomina del liquidatore.

Gli Istanti precisano che, alla data dell'apertura della liquidazione, gli eredi di Caia (Tizio - coniuge di Caia - e PF1, PF2, PF3 e PF4 - figli di Caia e Tizio - nonché PF5 e PF6 - nipoti di Caia e Tizio, a seguito del decesso della madre, PF7, figlia di Caia e Tizio) non avevano ancora definitivamente acquisito la posizione di creditori aventi un diritto di natura patrimoniale alla liquidazione della quota del socio defunto risultante all'esito del riparto del patrimonio sociale, in quanto la pluralità dei soci non mancava da oltre sei mesi.

Gli Istanti riferiscono che, successivamente, in data [...] novembre 2024 è deceduto anche Tizio; pertanto, a partire da quest'ultima data, gli eredi di Tizio e di Caia vantano il diritto a ottenere, *pro quota*, quanto risultante dalla liquidazione della Società, con le seguenti specificazioni:

- *"il diritto alla liquidazione della quota di Caia, non essendo definitivamente acquisito al momento dello scioglimento della società, è stato assorbito nel diritto a*

partecipare al riparto del patrimonio sociale di liquidazione" (cfr., al riguardo, Corte di Cassazione, sentenze n. 9397 del 2011, n. 13875 del 1999, n. 2218 del 1962);

- "il diritto alla quota di liquidazione della società emerso in capo a Tizio al momento dello scioglimento è stato trasferito agli eredi".

Ciò posto, gli Istanti chiedono chiarimenti con riferimento:

- alla corretta imputazione per trasparenza del reddito d'impresa della Società nel periodo *ante* liquidazione (di seguito, "**primo quesito**");

- alla corretta imputazione del reddito d'impresa della Società nel periodo intercorrente tra l'apertura della liquidazione e la sua chiusura. In caso di imputazione del citato reddito in capo agli eredi di Caia e Tizio, viene chiesto, altresì, se gli stessi possano applicare la tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera l), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "**secondo quesito**");

- alla rilevanza reddituale per gli eredi di Caia e Tizio di quanto percepito *pro quota* al termine della procedura di liquidazione societaria. In particolare, qualora venisse riconosciuta la suddetta rilevanza reddituale, gli Istanti chiedono conferma della possibilità di "*affrancare le riserve in sospensione di imposta iscritte nel bilancio societario alla data del 31 dicembre 2024, con imputazione per trasparenza, agli eredi delle quote societarie, del valore fiscale della partecipazione aumentato dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva*", nonché l'applicabilità della tassazione separata, ai fini della determinazione dell'imposta in capo agli eredi, ai sensi del richiamato articolo 17, comma 1, lettera l), del TUIR (di seguito, "**terzo quesito**").

Con nota del [...] , la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; gli Istanti hanno prodotto, in data [...], le informazioni e la documentazione richieste.

In sede di documentazione integrativa, gli Istanti hanno precisato che né Caia né Tizio hanno lasciato disposizioni testamentarie, che "[n]elle fasi antecedenti e nelle more della procedura di liquidazione non sono state attribuite somme e/o beni agli eredi" e che "dalla procedura di liquidazione residuerà un attivo che sarà ripartito tra gli eredi sulla base delle quote di spettanza come indicate nel progetto divisionale", allegato alla documentazione integrativa, nonché sono state presentate le dichiarazioni di successione di Caia e di Tizio con l'indicazione dei loro eredi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al **primo quesito**, gli Istanti ritengono che il reddito del periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2024 e la data di apertura della liquidazione ([...] settembre 2024) vada interamente imputato per trasparenza a Tizio il quale, alla data di scioglimento e messa in liquidazione della Società, risultava essere l'unico socio superstite (con conseguente e corrispondente indicazione nel quadro RO della dichiarazione dei redditi riferita al periodo *ante* liquidazione).

Con riferimento al **secondo quesito**, gli Istanti sostengono che i redditi realizzati nel/nei periodo/i di imposta in cui è in corso la liquidazione societaria, non debbano essere assoggettati a tassazione per trasparenza in capo agli eredi di Tizio, ultimo socio superstite. Gli Istanti rappresentano, comunque, che, laddove la scrivente ritenesse non condivisibile tale soluzione, i suddetti redditi andrebbero tassati di anno in anno con

imputazione *pro quota* agli eredi e, a questi ultimi, andrebbe riconosciuta la possibilità di optare per la tassazione separata.

Con riferimento al **terzo quesito**, gli Istanti ritengono che le somme percepite dagli eredi di Caia e Tizio a conclusione della procedura di liquidazione della Società non debbano essere assoggettate a imposizione. In via subordinata, nel caso in cui la scrivente non condividesse tale impostazione e attribuisse rilevanza reddituale a quanto percepito all'esito della liquidazione, gli Istanti ritengono che gli eredi possano beneficiare dell'affrancamento della riserva in sospensione di imposta che la Società intende effettuare e, pertanto, possano incrementare, *pro quota*, il costo fiscale delle rispettive quote di partecipazione ai fini della determinazione del valore da assoggettare a tassazione. Inoltre, ad avviso degli Istanti "*gli eredi poss[o]no assoggettare a tassazione separata ex art. 17, co. 1, lett. l), del Tuir i redditi imputati in dipendenza della liquidazione societaria*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che il presente parere è reso sulla base dei fatti e delle informazioni fornite dagli Istanti, assunte acriticamente nel presupposto della loro veridicità, completezza e concretezza. Esso non comporta né presuppone alcuna valutazione in merito alla correttezza o alla fattibilità, anche sotto il profilo civilistico, delle operazioni descritte nell'istanza.

Si evidenzia, inoltre, che esula dalle competenze della scrivente, esercitabili in sede di interpello, qualsiasi valutazione riguardante l'interpretazione delle disposizioni statutarie rappresentate nell'istanza e l'applicazione delle invocate disposizioni in materia

di rivalutazione dei beni (articolo 110 del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126), nonché la corretta determinazione delle somme o valori spettanti agli Istanti in sede di liquidazione della Società e di divisione ereditaria, e del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni dei soggetti coinvolti.

Resta impregiudicato, pertanto, ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria su tali profili.

Ciò premesso, con l'istanza di interpello in esame, gli Istanti richiedono un parere in ordine alle disposizioni tributarie concernenti l'imputazione del reddito della Società (una società in accomandita semplice) a seguito di una serie di eventi che l'hanno interessata e, nello specifico, il decesso dell'unica socia accomandante Caia, la conseguente apertura dalla liquidazione della medesima Società da parte dell'unico socio superstite (e unico accomandatario) Tizio e, infine, il successivo decesso dello stesso Tizio. Inoltre, chiedono chiarimenti in merito all'applicazione del cd. affrancamento speciale della riserva in sospensione d'imposta previsto dall'articolo 14 del d.lgs. n. 192 del 2024 e degli effetti dello stesso sul costo fiscalmente riconosciuto delle quote della Società detenute dagli eredi di Caia e di Tizio.

In merito al **primo quesito**, occorre evidenziare che, in deroga alla regola generale di cui all'articolo 2284 del codice civile, applicabile alle società semplici in caso di decesso di un socio, il successivo articolo 2322 stabilisce, al primo comma, che "[l]a quota di partecipazione del socio accomandante è trasmissibile per causa di morte". Pertanto, per le società in accomandita semplice, in linea di principio, la morte del socio accomandante non determina lo scioglimento del rapporto societario rispetto al *de cuius*,

ma l'automatico subentro degli eredi dello stesso senza la possibilità da parte dei soci superstiti di opporsi (*cfr.* Corte di Cassazione, sentenza n. 12906 del 18 dicembre 1995, secondo la quale «[l]'attribuzione della quota sociale, secondo il significato proprio di tali parole, non si esaurisce nella mera attribuzione del suo valore patrimoniale (nel qual caso la norma sarebbe inutiliter data, corrispondendo tale effetto, all'applicazione delle norme generali sulla successione mortis causa) ma comporta automaticità nell'acquisto dello "status soci"»).

Al riguardo e senza entrare nel merito degli effetti degli accordi societari riportati in istanza, in base alla prospettazione fornita dagli Istanti - qui recepita acriticamente in quanto non oggetto di alcuno specifico quesito e salvo verifica nella competente sede di controllo - questi ultimi ritengono che, a seguito del decesso di Caia avvenuto nel luglio 2024, i suoi eredi (ossia, il coniuge Tizio, i figli PF1, PF2, PF3 e PF4, nonché i nipoti PF5 e PF6) non abbiano acquisito lo *status* di soci (accomandanti) della Società, ma siano esclusivamente divenuti titolari del diritto a ottenere parte della liquidazione della quota di capitale sociale spettante al *de cuius* (*cfr.* pag. 8 dell'istanza).

A seguito del decesso di Caia e in conformità alle previsioni statutarie, Tizio, quale unico socio superstite, ha deciso di non proseguire l'attività d'impresa della Società e, contestualmente, di provvedere al suo scioglimento. Conseguentemente, la Società è stata posta in liquidazione volontaria con atto del [...] settembre 2024, iscritto presso il Registro delle Imprese [...] il [...] settembre 2024 (nell'ambito del quale, Tizio si è definito, appunto, "[...] socio accomandatario e unico socio superstite della società [...]]" - così l'atto di scioglimento allegato *sub* n. 4 all'istanza).

Al riguardo, si evidenzia che l'articolo 182 del TUIR, nella sua formulazione applicabile *ratione temporis* (ossia, prima delle modifiche introdotte dall'articolo 18 del d.lgs. n. 192 del 2024, applicabili solo alle liquidazioni avviate successivamente alla data di entrata in vigore del citato decreto - *cfr.* l'articolo 18, comma 3, del d.lgs. n. 192 del 2024), dispone, al comma 1, che "*[i]n caso di liquidazione dell'impresa o della società il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito conto economico, ovvero a norma dell'articolo 66 o dell'articolo 3, comma 177, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, se ne ricorrono i presupposti; il conto economico deve essere redatto, per le società, in conformità alle risultanze del conto della gestione prescritto dall'articolo 2277 del codice civile [...]*".

Inoltre, l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 27 luglio 1998, n. 322, stabilisce che "*[i]n caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di imprese individuali, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determino gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484 e 2485 del codice civile, ovvero per le imprese individuali la data indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica. [...]*".

Dalla lettura combinata delle disposizioni richiamate, si desume che il periodo intercorrente tra la data di inizio dell'esercizio (1° gennaio 2024) e quella di apertura della liquidazione ([...] settembre 2024) costituisca un autonomo periodo d'imposta e che il relativo reddito debba essere imputato, *pro quota*, ai soggetti che rivestono la qualità di *soci* della Società alla chiusura di tale periodo.

Nell'ambito della disciplina delle società di persone, infatti, è stato precisato che nell'ipotesi di decesso del socio, l'accettazione dell'eredità comporta solo il diritto alla liquidazione della proporzionale quota del capitale sociale spettante agli eredi; questi ultimi, in mancanza di un consenso espresso, non entrano nel rapporto sociale ma acquisiscono la posizione di creditori aventi un diritto di natura patrimoniale alla liquidazione della quota del socio defunto alla data del decesso. Pertanto, l'acquisizione della qualità di socio da parte dell'erede non opera *iure successioni*, ma in virtù di un atto *inter vivos* che non richiede necessariamente la forma scritta e può risultare anche da fatti concludenti (*cfr.*, in relazione alla posizione dei soci di una società in nome collettivo, la risposta a interpello pubblicata *sub* n. 28 dell'11 gennaio 2021).

Nel caso di specie, dunque, in base alla prospettazione dei fatti rappresentata dagli Istanti (qui - come sopra evidenziato - assunta acriticamente) i soggetti a cui imputare il reddito della Società del periodo d'imposta *ante* liquidazione (ossia, 1° gennaio-data di inizio della liquidazione) vanno individuati nel solo socio accomandatario Tizio, unico in vita all'apertura della procedura di liquidazione.

Per quanto riguarda gli eredi di Caia (ossia, lo stesso coniuge Tizio e i figli PF1, PF2, PF3 e PF4, nonché i nipoti PF5 e PF6), invece, gli stessi non avendo acquisito, in base alle previsioni dello statuto sociale lo *status* di soci della Società, a seguito della

successione del *de cuius*, sono rimasti esclusivamente titolari del diritto alla liquidazione della quota del capitale sociale spettante al *de cuius* (Caia).

Di conseguenza, nel quadro RO della dichiarazione dei redditi della Società riferita al periodo *ante* liquidazione, sarà indicato solo l'unico socio superstite alla data dell'apertura della liquidazione (ossia, Tizio), con una quota di partecipazione agli utili pari a 100 per cento.

Con riferimento al **secondo quesito**, concernente l'imputazione del reddito conseguito dalla Società nei periodi successivi all'apertura della liquidazione, si evidenzia preliminarmente che, dopo l'avvio della procedura, nel novembre 2024 è intervenuto il decesso di Tizio. A seguito di tale evento, gli eredi di Caia, eccezion fatta per Tizio (ossia, i figli PF1, PF2, PF3 e PF4, e i nipoti PF5 e PF6 - di seguito, "Eredi"), sono diventati anche eredi dello stesso Tizio, nelle medesime percentuali.

A seguito della successione *mortis causa* di Tizio, infatti, gli Eredi sono divenuti, in relazione alla posizione dell'unico socio accomandatario Tizio, titolari nei confronti della Società del diritto alla liquidazione della quota del capitale sociale (anche) proporzionalmente riferita allo stesso Tizio; diritto che si è andato a sommare a quello già vantato dagli Eredi sulla liquidazione della quota di Caia del capitale sociale della Società a seguito dell'apertura della sua successione, determinando la sostanziale titolarità, *pro quota*, dei medesimi Eredi del diritto alla liquidazione dell'intero patrimonio sociale.

Alla luce degli elementi emersi dalla rappresentazione contenuta nell'istanza, nel caso di specie, si è assistito (in uno stretto arco temporale, luglio-novembre 2024) non solo al decesso degli unici due soci, l'(unica) accomandante Caia e l'(unico) accomandatario Tizio, senza che alcuno degli Eredi abbia acquisito la qualifica di

"socio", e alla decisione da parte del socio superstite Tizio di procedere allo scioglimento della stessa Società (in base alle previsioni dello statuto sociale [...]), ma anche al verificarsi di cause legali di scioglimento della Società stessa (*i.e.*, la mancata ricostruzione della pluralità dei soci, prevista già per le società semplici dall'articolo 2272, n. 4, del codice civile, e il venir meno delle due istituzionali categorie di soci *ex* articolo 2323 del codice civile).

La volontà del socio superstite Tizio, prima del suo decesso, espressa attraverso il suo Amministratore di Sostegno (previa autorizzazione del Giudice Tutelare), di sciogliere la Società nominando un liquidatore manifesta la chiara intenzione di non ricostruire la pluralità dei soci (venuta mancare a seguito del decesso dell'unica socia accomandante Caia), né di modificare gli accordi sociali per consentire la continuità dell'attività sociale con gli Eredi o con altri soggetti. Parimenti, va rilevata anche la mancanza di alcuna ulteriore manifestazione di volontà da parte degli Eredi (e dello stesso Tizio) di proseguire l'attività svolta dalla Società, successivamente all'apertura della sua liquidazione.

Sebbene lo scioglimento delle società nei casi sopra indicati, in linea generale, non operi in via automatica - perché l'articolo 2323 del codice civile, analogamente a quanto prevede l'articolo 2272, n. 4, per il ripristino della pluralità dei soci, riconosce un termine di tolleranza di sei mesi nei quali è possibile ricostruire la dualità di posizioni (accomandatario/accomandante) - nel caso in esame, si assiste alla coesistenza e alla sopravvenuta sovrapposizione dei procedimenti volti alla liquidazione della partecipazione al capitale sociale, prima, della quota della sola socia deceduta Caia a favore degli Eredi e, poi, dell'intera Società, a seguito del sopravvenuto decesso di

Tizio, sempre a favore dei medesimi Eredi, con quello volto alla liquidazione dell'intera Società, iniziato per volontà del socio superstite Tizio (prima del suo decesso).

In tale contesto, caratterizzato dalla (contemporanea) liquidazione della Società e delle quote di Caia e Tizio, si ritiene, per motivi logico-sistematici, che i soggetti a cui imputare il reddito (d'impresa) di periodo della Società siano individuabili direttamente negli stessi Eredi in proporzione alle rispettive quote, ossia, i medesimi soggetti cui sarà sostanzialmente imputato *pro quota* il risultato finale della liquidazione.

In altri termini (in assenza di ulteriori modifiche alla fine del 2024), per il periodo d'imposta successivo all'inizio della liquidazione della Società (ossia, quello compreso tra la data della sua apertura e quella di fine del periodo d'imposta, 31 dicembre 2024), il relativo reddito di partecipazione della Società sarà imputato agli Eredi, in proporzione alle rispettive quote.

Le somme spettanti agli Eredi all'esito della procedura di liquidazione sono quelle assoggettabili a tassazione secondo le regole di cui all'articolo 20-*bis* del TUIR. Tale ultima disposizione stabilisce, infatti, che "[a]i fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera l), si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 47 comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata".

Al riguardo, la richiamata previsione qualifica quali redditi di partecipazione e, pertanto, redditi d'impresa, i redditi compresi nelle "*somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci*" delle società di persone o ai loro eredi in caso di liquidazione, rinviando nel contempo, ai soli fini della determinazione del

reddito da assoggettare a tassazione, alle regole dettate dal legislatore per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitali di cui all'articolo 47, comma 7, del TUIR, disposizione che definisce le modalità da seguire per determinare l'importo da assoggettare a tassazione in capo al singolo soggetto.

La determinazione di detti redditi avverrà, ai sensi della normativa richiamata, in base alla differenza positiva tra le somme o il valore normale dei beni riconosciuti a ciascun erede e il costo fiscalmente riconosciuto della rispettiva quota di partecipazione. La tassazione avrà riguardo a redditi compresi nelle somme liquidate agli Eredi che non hanno già formato oggetto di tassazione mediante imputazione per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del TUIR. Resta fermo che laddove la liquidazione non si protragga per più di tre esercizi e venga redatto il bilancio finale di liquidazione, il reddito è determinato e tassato in via provvisoria, salvo conguaglio in base al bilancio finale (*cfr.* articolo 182, comma 2, del TUIR); altrimenti, i *"redditi così determinati, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi di imposta di competenza"*.

Al riguardo, si ritiene che, analogamente alle somme imputate ai soci delle società di cui all'articolo 5 del TUIR in caso di liquidazione, anche a quelle imputate nel caso in esame agli Eredi a seguito della liquidazione della Società ovvero della rispettiva quota nella stessa Società troverà applicazione, fermo restando il ricorrere dei relativi presupposti, la tassazione separata prevista dall'articolo 17, comma 1, lettera l), del TUIR (secondo il quale sono soggetti a tassazione separata i *"redditi compresi nelle somme*

attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell'art. 5 nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a cinque anni").

Dal lato della Società, occorre ricordare che l'attribuzione agli Eredi dei redditi derivanti dalla liquidazione non determina l'emersione di alcun componente negativo, trattandosi di un'ordinaria procedura liquidatoria.

Con il **terzo quesito**, gli Istanti chiedono chiarimenti in merito alla possibilità, per gli Eredi, di assumere - ai fini della determinazione dell'imponibile da assoggettare a tassazione a seguito dell'attribuzione della quota spettante a ciascuno di essi del risultato finale di liquidazione - il valore fiscalmente riconosciuto delle rispettive partecipazioni nella Società, incrementato dell'importo eventualmente assoggettato a imposta sostitutiva a seguito dell'affrancamento straordinario, di cui all'articolo 14 del d.lgs. n. 192 del 2024, della riserva in sospensione d'imposta iscritta dalla Società ai sensi dell'articolo 110 del d.l. n. 104 del 2020, a fronte della rivalutazione del costo di un immobile di proprietà.

Al riguardo, gli Istanti ritengono che la Società possa procedere al predetto affrancamento straordinario e che gli Eredi - ancorché non titolari dello *status* di soci (per i motivi sopra esposti) - possano incrementare, dell'importo affrancato della riserva, il costo fiscalmente riconosciuto della rispettiva quota di partecipazione, ai fini della determinazione del reddito imponibile rilevante in sede di liquidazione.

Occorre ricordare che l'articolo 14 del d.lgs. n. 192 del 2024 concernente l'affrancamento straordinario delle riserve in sospensione d'imposta prevede che "[i] saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, possono essere affrancati, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del 10 per cento. L'imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 ed è versata obbligatoriamente in quattro rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al medesimo periodo d'imposta e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi".

In attuazione del menzionato articolo 14 è stato emanato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 giugno 2025 (di seguito, "DM attuativo"), il cui articolo 5 stabilisce, al comma 1, che "[l]e imprese individuali, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e quelle a queste equiparate, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, in contabilità ordinaria, possono affrancare i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi di cui all'art. 2, comma 2. L'importo oggetto di affrancamento, il cui onere è a carico del soggetto che esercita l'opzione, nel caso di società si considera imputato per trasparenza ai soci".

La relazione illustrativa al DM attuativo chiarisce al riguardo che "per i soggetti che operano in contabilità ordinaria, anche per opzione, il comma 1 dispone che gli

importi oggetto di affrancamento si considerano imputati per trasparenza ai soci, con conseguente incremento del costo fiscale della partecipazione, qualora dette riserve hanno la natura di riserve di utili; l'affrancamento, infatti, elimina il vincolo alla distribuzione esistente sulle riserve in sospensione d'imposta cosicché gli utili liberati si considerano assegnati ai soci atteso il meccanismo della trasparenza fiscale di cui all'articolo 5 del TUIR. Qualora l'affrancamento riguardi riserve di capitale, come noto, non si determina alcun effetto sul costo della partecipazione detenuta dai soci e solo al momento della relativa distribuzione quest'ultimo sarà proporzionalmente ridotto, secondo le regole di cui al comma 5 dell'articolo 47 del TUIR.

Dunque, i soci di società di persone, contrariamente ai soci di società di capitali, non sono chiamati ad assoggettare a tassazione personale gli utili imputati in quanto l'affrancamento operato dalla società estingue l'obbligazione tributaria in capo a quest'ultimi. Ne consegue, peraltro, che ai sensi del comma 6 dell'articolo 68 del TUIR il costo fiscale della partecipazione è aumentato dell'importo assoggettato all'imposta sostitutiva. L'affrancamento rende, di fatto, la riserva di utili distribuibile ai soci, senza scontare un'ulteriore tassazione in capo a questi ultimi in quanto l'imposizione già è stata assolta dalla società mediante l'opzione per l'affrancamento (l'eventuale distribuzione della predetta riserva determina la riduzione del costo fiscale della partecipazione, in coerenza con quanto prima evidenziato a tal riguardo)" (enfasi aggiunta).

Così delineato il quadro normativo di riferimento dell'affrancamento straordinario di cui all'articolo 14 del d.lgs. n. 192 del 2024, si evidenzia che, nel caso di specie - come peraltro rilevato dagli stessi Istanti - gli Eredi non hanno acquisito lo *status* di soci della Società, essendo rimasti, sia per quanto riguarda la posizione di Caia

che di Tizio, titolari esclusivamente del diritto alla quota di liquidazione del patrimonio sociale. Ne consegue che un'eventuale adesione all'affrancamento da parte della Società non produrrebbe l'effetto previsto dall'articolo 5, comma 1, del DM attuativo, secondo cui "[l]'importo oggetto di affrancamento, il cui onere è a carico del soggetto che esercita l'opzione, nel caso di società si considera imputato per trasparenza ai soci", con conseguente incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione dagli stessi detenuta (mancando - come sopra evidenziato - in capo agli Eredi la qualifica di soci).

L'assenza di tale qualifica in capo agli Eredi è di per sé sufficiente a orientare in senso negativo la risposta in ordine all'applicazione dell'affrancamento straordinario nella fattispecie in esame; gli ulteriori aspetti relativi alla disciplina dell'affrancamento straordinario connessi alla fattispecie rappresentata non vengono scrutinati, poiché ritenuti assorbiti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)